

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082962

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Sevilla)

Sentencia 259/2021, de 24 de febrero de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1563/2020

SUMARIO:

IIVTNU. Hecho imponible. Incremento del valor del terreno. Confiscatoriedad. No apreciamos indefensión material para el demandante como consecuencia de la inclusión en el expediente administrativo del Informe de la Registradora de la Propiedad pues la actora ha tenido pleno conocimiento de su contenido y por tanto de las razones de la decisión desestimatoria de la Administración antes de presentar demanda, en la que ha podido criticar las bases en que se funda con clara exposición de todos los elementos necesarios, aunque, según la sentencia de instancia, sin conseguir desvirtuar su contenido. No se aprecia ningún tipo de «interés personal» en el asunto, entendido como beneficio o provecho propio, aunque su retribución variable se fije en función de esta valoración. Considera la Sala también que no cabe dar prevalencia al valor catastral de la finca al tiempo de la venta, como elemento probatorio del Ayuntamiento para justificar el aumento de valor de la finca, sobre el valor de la escritura de venta aprobada judicialmente. En definitiva, hemos de estar al precio consignado en las indicadas escrituras de adquisición y transmisión, luego habría incremento de valor y por tanto hecho imponible. En nuestro caso ni la autoliquidación era firme, ni se ha pronunciado el Ayuntamiento acerca de la solicitud de rectificación de autoliquidación del IIVTNU y devolución de ingresos indebidos, por lo que resulta aplicable la doctrina constitucional [Vid. STC 126/2019 de 31 de octubre de 2019 (NFJ075398)], conforme a la cual es inconstitucional el gravamen del incremento acreditado del valor del terreno de naturaleza urbana transmitido, cuando la cuota tributaria resultante es superior a este aumento de valor, afirmando que la existencia de una cuota tributaria superior al beneficio efectivamente obtenido por el contribuyente supone el gravamen de una renta inexistente, lo que resulta contrario a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad de los tributos. A tenor de las escrituras de adquisición y transmisión se habría producido un incremento de valor en el inmueble transmitido que sería la diferencia entre 1.297.962,50 como precio de la venta y 1.202.024,21 euros como valor de la transmisión: es decir, 95.938,29 euros. La cuota tributaria ascendió a 420.280,37 euros partiendo de una plusvalía de 582.818,38 euros conforme a los valores teóricos del suelo, de ahí que en directa aplicación de la expresada doctrina constitucional podemos afirmar que se han vulnerado los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad pues el gravamen que se aplica al incremento de valor de los terrenos es 4,38073606 veces superior a la hipotética plusvalía producida, es decir, más de un 400% vulnerándose con el ello el artículo 31.1 CE, de manera que procederá revocar la sentencia de instancia.

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TR LHL); arts. 104, 107, 108 y 110.

PONENTE:*Don José Guillermo del Pino Romero.***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN SEVILLA.

SECCIÓN TERCERA.

RECURSO DE APELACIÓN .

REGISTRO NÚMERO 1563/2020

SENTENCIA

Ilmos. Sres. Magistrados

Don Victoriano Valpuesta Bermúdez. Presidente.
Don Pablo Vargas Cabrera.
Don Guillermo del Pino Romero.

En la ciudad de Sevilla, a 24 de febrero de 2021.

La Sala de lo Contencioso- Administrativo en Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, ha visto el recurso de apelación tramitado en el registro de esta Sección Tercera con el número 1563/2020 , interpuesto por la entidad mercantil GRÁFICAS MORÓN S.L., representada por la Procuradora Doña Rosa Mata Tejero y asistida del Letrado Don Luis Fernández-Palacios Pérez contra la sentencia de 5 de marzo de 2020 dictada por el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo núm. 5 de Sevilla en el procedimiento ordinario seguido con el número 120/2019, habiendo presentado escrito de oposición el Letrado Don Carlos Galán Vioque en representación del Excmo. Ayuntamiento de Alcalá de Guadaira. Ha sido ponente el Ilmo. Sr. D. Guillermo del Pino Romero, que expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Sevilla en el Procedimiento Ordinario número 120/2019 dictó Sentencia desestimatoria de fecha 5 de marzo de 2020 cuyo fallo era del siguiente tenor literal: "Que DESESTIMO el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora d^a. Rosa Mata Tejero, en nombre y representación de GRAFICAS MORÓN, S.L., contra la Resolución referenciada que se confirma por ser conforme a derecho. Con imposición de costas a la actora."

Segundo.

Contra dicha sentencia se formuló recurso de apelación por la Procuradora Sra. Mata Tejero, en representación de la entidad GRÁFICAS MORÓN S.L. en razón a las alegaciones que en tal escrito se contienen, dadas aquí por reproducidas en aras de la brevedad.

Tercero.

Habiendo formulado escrito de oposición la representación procesal del Excmo. Ayuntamiento de Alcalá de Guadaira, se acordó elevar a la Sala las actuaciones.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso de apelación se han observado todas las prescripciones legales, salvo determinados plazos procesales, por acumulación de asuntos ante la Sala; habiéndose señalado para votación y fallo el día de hoy.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

El objeto del recurso contencioso-administrativo estaba constituido por la Resolución desestimatoria presunta del recurso de reposición interpuesto por GRAFICAS MORÓN, S.L. ante el Servicio de Gestión Tributaria y Recaudatoria Municipal (ARCA) del Excmo Ayuntamiento de Alcalá de Guadaira contra la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación por el concepto Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y devolución de ingresos indebidos devengado por la venta de un inmueble.

La sentencia de instancia desestima la demanda teniendo en cuenta la existencia de incremento del valor de los terrenos, a tenor del informe del Administrador concursal y del informe de la Registradora de la Propiedad de Alcalá de Guadaíra obrante en el expediente administrativo.

Segundo.

Con carácter previo debe rechazarse la extemporaneidad del recurso de apelación alegada por el Ayuntamiento demandado una vez computados los correspondientes plazos; para ello se tiene en cuenta que la parte actora no solicitó aclaración de sentencia sino complemento de la misma, y que el plazo para interponer el recurso de apelación quedó suspendido en fecha 14 de marzo de 2020 por la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. Una vez reanudados los plazos procesales, el Auto desestimando la solicitud fue notificado con fecha 2 de julio de 2020, por lo que si el recurso de apelación fue presentado el 24 del mismo mes, se encuentra dentro del plazo legal.

Dicho esto, y antes de analizar los motivos expresados en el recurso de apelación hemos de recordar los previos pronunciamientos judiciales sobre esta cuestión. Efectivamente la STC de 11 de mayo de 2017 acordó "Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor". Por tanto, se declara la inconstitucionalidad de dichos preceptos solo en la medida en que permiten que los Ayuntamientos exijan el IIVTNU aún en aquellos supuestos en los que no hubiera tenido lugar un incremento del valor del terreno desde su fecha de adquisición hasta el día en que se transmite.

La STS de 9 de julio de 2018 dictada en recurso de casación nº 6226/2017 fija en su fundamento jurídico séptimo los siguientes criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, a la luz de la STC 59/2017:

1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene", o, dicho de otro modo, porque "impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5)". Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL."

Por tanto, si no hay incremento del valor del inmueble no hay hecho imponible y, por ende, sujeción al IIVTNU, pero el contribuyente ha de acreditar que el suelo no ha experimentado un incremento de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, correspondiendo al juez la valoración de la prueba aportada por el contribuyente (de existencia de una minusvalía o decremento de valor del terreno enajenado). Como expresa la citada STS de 9 de julio de 2018 "...únicamente si se permite al contribuyente probar la inexistencia de plusvalía y al aplicador del Derecho valorar la prueba aportada por el contribuyente el fallo de la STC 59/2017 puede cumplirse en sus términos estrictos; en particular, resulta posible inaplicar el IIVTNU únicamente en la medida en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos".

Recientemente la STS de 3 de marzo de 2020 dictada en recurso de casación número 6388/2017 reitera la doctrina plasmada en la sentencia de 9 de julio de 2018 al declarar que los artículos 107.1 y 107.2 a) TRLHL padecen sólo una inconstitucionalidad y nulidad parcial: son constitucionales y resultan plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.

Tercero.

El apelante expone en primer lugar que la sentencia incurre en incongruencia omisiva dado que no ha emitido pronunciamiento alguno sobre pretensiones claramente planteadas en el escrito de demanda. Con ello se refiere a: "1. Inexistencia de incremento del valor de los terrenos transmitidos, con la consiguiente no realización del hecho imponible del impuesto (infracción artículo 104 TRLRHL y 31 CE) derivada de la actualización de valores mediante el IPC (F.D. VII, Subapartado c) de la demanda).

2. Impugnación de la base imponible de la liquidación por cuanto vulnera el principio de capacidad económica. Pues tal y como alegamos (F.D. VIII de la demanda) la base imponible calculada, esto es, la cuantificación de la renta gravable, determina una magnitud superior al propio precio de compra (infracción artículo 50 LGT y 31 CE; F.D VIII de la demanda).

3. Impugnación del valor catastral de la liquidación por cuanto infringe el artículo 23 de la Ley del Catastro Inmobiliario, en tanto que el valor catastral del inmueble supera el valor de mercado (Infracción artículo 23 Ley del Catastro Inmobiliario, F.D. IX de la demanda).

4. Vulneración del principio de no confiscatoriedad, en tanto que la cuota tributaria agota en su caso la hipotética plusvalía producida (Infracción artículo 31 CE; F.D. X)."

La incongruencia omisiva o ex silentio "se produce cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución, y sin que sea necesaria, para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva, una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen por las partes como fundamento de su pretensión, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales" (STC 44/2008 , cit., FJ 2). En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional ha venido señalando que "es preciso ponderar las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar si el silencio de la resolución judicial representa una auténtica lesión del art. 24.1 CE o, por el contrario, puede interpretarse razonablemente como una desestimación tácita que satisface las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva" (SSTC 167/2007 , cit., FJ 2 ; 176/2007, de 23 de julio, FJ 2 ; y 29/2008, de 20 de febrero , FJ 2); sin que exista un derecho fundamental a una determinada extensión de la motivación (STC 174/1987. 70/1991, 154/1995, 26/1997 y STS de 16 de junio de 2011, Rec 5830/2007). Así, deben considerarse suficientemente motivadas las resoluciones que explicitan los criterios jurídicos esenciales que cimientan la decisión, es decir, la ratio decidendi que la ha determinado, sin que sea para ello necesario un examen minucioso de los argumentos utilizados por las partes.

Por ello, no puede apreciarse concurrente la denunciada incongruencia omisiva, pues conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional en sentencia 23/2018 solo existiría omisión relevante constitucionalmente cuanto el Juzgado no responde al motivo o argumento nuclear en un proceso, que en este caso no es otro que la existencia o inexistencia de un incremento del valor del terreno y la sentencia de instancia sí se pronuncia sobre este particular tras valorar la prueba practicada. Lo fundamental es que se han expuesto los motivos determinantes de la decisión estimatoria y la ahora apelante ha podido combatirlos, por lo que no puede considerarse en situación de indefensión.

Cuarto.

Descendiendo al supuesto presente, la sentencia de instancia tiene como probados los siguientes hechos:

-El inmueble fue aportado a una sociedad el 9/10/89 por un valor de 1.200.000€, se recogía en la escritura el término doscientos millones de pesetas (folios 137-173).

-El inmueble se vendió con instalaciones de oficina, laboratorio, talleres y servicios (folio 139 y 140).

-Consta en la escritura de compraventa que el precio de venta del inmueble, ascendió a 1.297.962,50€ (folios 15 a 105, en concreto folio 37).

-Consta en el expediente administrativo Informe de la Agencia Tributaria de Andalucía, Oficina Liquidadora a folio 190 a 196 en el que se concluye: "...El bien inmueble objeto de comparación se trata de una NAVE INDUSTRIAL, por lo que los valores definitivos y declarados o comprobados en su caso, puestos de manifiesto, no desglosan el valor de suelo. Por tanto, se hace necesario aplicar la regla anterior, de manera que a la fecha de la transmisión, el valor de suelo representa un 67,37% respecto del valor total del bien inmueble (el valor catastral del inmueble a 2016 es de 3.425.731,46€ y el de suelo, 2.334.890,96. Por el contrario, en la fecha de adquisición, el valor de suelo representaba un 18,01% respecto del valor total del bien inmueble(el valor catastral del inmueble para el año 2000, primero de la serie histórica, según datos facilitados por ARCA, era de 767.0007,65€ y el de suelo 138.127,16€, desconociendo esta parte, los relativos a 1989, fecha del hecho imponible, pero según ARCA, invariables en la citada proporción). Aplicando dichos porcentajes sobre los valores reales, efectivamente declarados o comprobados, según proceda, y en todo caso firmes a efectos del Impuesto correspondiente informado, obtenemos que para la transmisión actual (29 de diciembre de 2016; se toma como valor tenido en cuenta a los efectos del AJD, el desglosado exclusivamente para la finca registral 27.373 en la Escritura, esto es 1.186.437,50€,

y no el efectivamente satisfecho en el Impuesto que ascendió a 1.297.962,50€, el Valor teórico de suelo asciende a 799.302,94€, mientras que en la adquisición anterior (9 de octubre de 1989), dicho valor teórico de suelo ascendía a 216.484,56€, lo que supone de facto, un manifiesto incremento de valor de los terrenos, que supone la obligación de tributar en el IIVTNU, de conformidad con la normativa aplicable".

-Por otra parte, consta a folio 81 el inmueble se ha valorado por el Administrador Concursal y aprobado por el Juzgado de lo Mercantil en la suma de 3.686.256€.

Con estos datos fácticos, la sentencia de instancia considera que ha quedado probado el incremento de valor de los terrenos, afirmación combatida por el apelante que entiende acreditada la inexistencia de incremento a través de las escrituras pues teniendo en cuenta el valor de la finca al momento de adquisición (1.202.024,20 €) y el valor a fecha de la transmisión (1.186.437,50 €), es evidente, que ha habido una minusvalía o pérdida patrimonial por importe de -15.586,70 euros.

No existe controversia respecto al valor de adquisición, pero sin embargo, si nos atenemos a la escritura de compraventa y concretamente al folio 37 del EA lo que realmente consta es que el precio de venta del inmueble, ascendió a 1.297.962,50€ que se desglosan en las siguientes cantidades: 1.186.437,50 euros correspondientes al importe principal; 76.800 euros como precio de las instalaciones existentes en la finca; y 34.725 euros destinados a honorarios de las empresas especializadas tal y como se establece expresamente en el Plan de Liquidación. Con estos datos, entiende la apelante que el precio de transmisión correspondiente de forma exclusiva a la finca era de 1.186.437,50 €, valor, por tanto, que debe tomarse como referencia a efectos de determinar si ha existido una plusvalía real, por cuanto los demás bienes aunque se encuentran en la finca transmitida, no forman parte de la misma, por lo que su inclusión en el precio de venta, resulta insostenible y carente de toda justificación razonable. Cita al efecto la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de septiembre de 2019 (rec. 3950/2018), si bien ésta se refiere a la improcedencia de adicionar la cuota correspondiente al impuesto de sucesiones y donaciones. Ciertamente, en el Informe de la Registradora de la Propiedad se toma como valor tenido en cuenta a efectos del AJD, el desglosado exclusivamente para la finca registral 27.373 en la escritura, esto es 1.186.437, 50 euros, y no el efectivamente satisfecho en el impuesto que ascendió 1.297.962, 50 euros; no obstante, lo que se está exigiendo aquí es el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, cuyo hecho imponible es ese incremento de valor puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad, no se está gravando el propio acto de transmisión, que constituye el hecho imponible del Impuesto de Transmisiones Patrimonial. Por tanto, si las instalaciones de la edificación son inherentes al inmueble, según la escritura de transmisión (folio 32 EA) se integran en el valor de los terrenos, como elemento del incremento de valor que se refleja en el precio de transmisión, sin que pueda además obviarse el hecho de que tales instalaciones ya se encontraban en la finca en el año 1986 fecha de la escritura de adquisición, lo que implica que su valor se tuvo en cuenta para fijar el precio de la compra. En cuanto a los honorarios de las empresas especializadas "tal y como se establece expresamente en el Plan de Liquidación", la cuestión es mas que dudosa por lo que en principio nos vamos a remitir al valor efectivamente satisfecho según la escritura de transmisión ya que aún deduciendo su importe seguiría existiendo incremento de valor.

Quinto.

No obstante lo expuesto, indica el apelante que los valores de la escritura deben ser actualizados conforme al IPC a fin de evitar gravar rentas únicamente monetarias, y por tanto ficticias, de manera que el valor de adquisición actualizado conforme al IPC asciende a 2.621.614,78 € (1.202.024,20 € * 2,181) y si hallamos la diferencia entre el valor de transmisión (1.186.437,50 €), se determina la existencia de una minusvalía de 1.435.177,80 euros. Esta cuestión ha sido resuelta por la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2020 (Recurso de casación nº 1308/2019) rechazando esa posibilidad de actualización en su fundamento jurídico tercero, que es del siguiente tenor literal:

1. La cuestión por la que nos interroga el auto de admisión tiene que ver -como vimos más arriba- con la determinación del valor de adquisición del inmueble que se transmite. Concretamente, se nos pregunta si debe actualizarse ese valor de adquisición conforme al IPC o conforme a algún otro mecanismo de corrección de la inflación a los efectos de constatar que el terreno en cuestión no ha experimentado el incremento que constituye el hecho imponible del impuesto que nos ocupa.

2. Varias razones obligan a la Sala a rechazar esa posibilidad de actualización, lo que obligará -como veremos- a estimar el recurso de casación de la Diputación de Barcelona. Son estas:

2.1. En la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 se da carta de naturaleza al sistema de determinación de la base imponible establecido en el artículo 107 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, precepto que determina esa magnitud en atención exclusivamente "al valor del terreno en el momento del devengo", y que solo se cuestiona en aquella sentencia "en la medida en que sometan a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica".

Esta misma Sala y Sección ha señalado con reiteración que no hay fórmula alternativa a la prevista en la ley, concretamente en el artículo 107.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (v., por todas, sentencia núm. 419/2019, de 27 de marzo, dictada en el recurso de casación núm. 4924/2017), que tiene en cuenta -como se ha dicho- el valor (catastral) del terreno en el momento del devengo. Cabrían -ciertamente- otras opciones legítimas, válidas o constitucionalmente defendibles, pero la establecida por el legislador es la que se desprende del precepto más arriba citado y no ha sido objeto -insistimos- de tacha alguna de inconstitucionalidad por su configuración, sino exclusivamente por sus consecuencias en ciertos supuestos.

2.2. Aceptar, por tanto, que el precio de adquisición del terreno va incrementándose (o reduciéndose) año a año en atención al coste de la vida (o a cualesquiera otros índices) tropezaría, en primer lugar, con el sistema de determinación de la base imponible del impuesto, que solo ha tenido en cuenta, como se ha visto, el valor del terreno en el momento del devengo.

Pero chocaría, además, con la propia naturaleza del tributo, que grava la capacidad económica puesta de manifiesto entre dos momentos temporales, el de adquisición y el de enajenación, computados por años y con un máximo de veinte.

El índice de precios al consumo -como sucede con los gastos de urbanización- no integra, ni puede integrar el precio o valor de adquisición, porque se produce -o, mejor, se va produciendo- en un momento posterior al de la adquisición, y por ello no forma parte del precio o coste de adquisición fijado temporalmente al inicio del periodo de generación de la riqueza potencial gravada.

Como dijimos en la sentencia núm. 313/2019, de 12 de marzo, dictada en el recurso de casación núm. 3107/2017 -referida a los gastos de urbanización- el IIVTNU es un impuesto directo, de naturaleza real, que grava, no el beneficio económico de una determinada actividad empresarial o económica, ni el incremento de patrimonio puesto de manifiesto con motivo de la transmisión de un elemento patrimonial integrado por suelo de naturaleza urbana, sino la renta potencial puesta de manifiesto en el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana durante el periodo de permanencia del bien en el patrimonio del transmitente, con un máximo de veinte años.

Y añadimos en dicha sentencia lo siguiente:

"Ciertamente, cabe acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho que dicha situación de riqueza potencial es inexistente, pero ello habrá de ser en el marco de los hechos de relevancia jurídica que enmarcan temporalmente el periodo de generación de esa riqueza potencial, esto es, adquisición y enajenación, y no por gastos, costes, inversiones o mejoras producidas sobre el bien en momentos diferentes. Por ello, las referencias interpretativas a las normas que regulan el tratamiento de los incrementos de patrimonio en la legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o el beneficio económico de determinada actividad en el Impuesto de Sociedades, resultan por completo ajenos a la manifestación de capacidad económica que resulta gravada en el IIVTNU (...).

En consecuencia, es obligado atender, a los efectos de desvirtuar la existencia de tal incremento de valor, a la comparación, exclusivamente, de los valores de adquisición y transmisión. Ciertamente podrán hacerse uso de los medios de prueba que pongan de manifiesto que no ha existido tal incremento de valor, pero para ello ha de atenderse a la diferencia entre el precio de adquisición, referido al inicio del periodo de generación del incremento de valor, y al momento final que viene dado por el del devengo, esto es, el de la transmisión o en su caso de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Puesto que lo que está en cuestión es la riqueza potencial entre dos momentos temporales (adquisición y transmisión), y no la valoración contable actualizada del bien de naturaleza urbana integrado en el balance de la entidad recurrente, carece de transcendencia la argumentación en la que tanto insiste la representación de la actora, invocando su propia contabilidad y, por ende, las normas del Código de Comercio (art. 38), así como las normas de contabilidad que invoca (la Norma de Registro y Valoración 10ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad; la Norma de Registro y Valoración 13ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias).

Este conjunto normativo tiene por objeto reflejar fielmente la situación patrimonial de una empresa, y por ello debe incorporar el valor actualizado de aquel bien que, al ser transmitido, dará lugar en su caso al devengo del IIVTNU.

Pero ese valor actualizado contablemente, que incorpora elementos distintos al precio de adquisición, no constituye, como reconoce la parte recurrente, normativa de aplicación para la determinación de la base imponible del IIVTNU.

Por otra parte, el deber legal del propietario del de contribuir y soportar, en los términos legalmente previstos, las actuaciones de transformación urbanística y a las actuaciones edificatorias, entre los que se encuentra el deber de costear las de urbanización en sentido amplio (art. 16.1.c en relación al art. 14 del TRLS de 2008), configuran un deber legal derivado del contenido estatutario del derecho de propiedad, que se corresponde con la atribución de determinadas facultades urbanísticas.

Ahora bien, el cumplimiento de estas obligaciones, como otras que pueden incidir en el estatuto jurídico de la propiedad inmobiliaria, no afectan a la determinación de la base imponible del IIVTNU, que parte de un sistema que toma en consideración un parámetro objetivo y abstracto, que se atiene, en lo sustancial, al valor catastral del suelo en el momento del devengo del impuesto, modulado por determinados coeficientes en función del periodo de permanencia del bien en el patrimonio del sujeto pasivo en la forma ya expuesta. Ciertamente el legislador podría haber optado por otros sistemas, pero como ha destacado el Tribunal Constitucional en su sentencia 59/2017, de 11 de mayo, reiterando lo declarado en anteriores pronunciamientos:

"[...] siendo constitucionalmente admisible que "el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza", bastando con que "dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo", ello debe hacerse sin que en ningún caso pueda "establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia" (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3).

Por esta razón precisamos a renglón seguido que, aun cuando "es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto", sin embargo, "una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal" (STC 26/2017, FJ 3)".

Precisamente por esta razón no existe afectación del principio de capacidad económica reconocido en el art. 31.1 de la CE, ya que la capacidad de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas se manifiesta en el incremento de valor puesto de manifiesto en el momento del devengo del impuesto, quedando salvaguardada la posibilidad del contribuyente de acreditar, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, que no se ha producido dicho incremento y, por tanto, no existe la situación de capacidad económica, pero ello, claro está, con referencia a los momentos temporales que determinan el periodo de generación del incremento de valor sometido a tributación (...)"

2.3. En definitiva, de acuerdo con la determinación del hecho imponible que establece con claridad el artículo 104 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de su transmisión), es evidente que el tributo que nos ocupa no grava el beneficio económico obtenido por el sujeto pasivo al realizar la transmisión (como sucede con otros impuestos directos, como el de la renta de las personas físicas o el de sociedades), sino el aumento de valor de aquellos terrenos puesto de manifiesto con ocasión de su transmisión o de la constitución de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio.

Por eso, la constatación de si ha existido o no el hecho imponible (esto es, el incremento de valor del terreno) solo exigirá -a tenor de las reglas sobre distribución de la carga de la prueba que ya hemos señalado con reiteración en anteriores pronunciamientos- verificar cuál fue el valor de adquisición y cuál ha sido el de transmisión, cosa completamente distinta -como señala con acierto el recurrente- de la ganancia o de la pérdida patrimonial obtenidas como consecuencia de la enajenación.

2.4. A lo anterior únicamente cabría añadir que el procedimiento de actualización defendido en la sentencia recurrida -previsto para el impuesto sobre la renta de las personas físicas hasta el año 2015- no está contemplado en absoluto en el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, de suerte que su admisión no solo constituiría un aventurado establecimiento extra legem de un sistema no previsto, sino que exigiría la inclusión creativa de un método idóneo, de los muchos posibles, para establecer esa (no prevista) actualización.

3. La doctrina que ha de ser fijada, en respuesta a la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que nos suscita el auto de admisión del presente recurso de casación, es que, para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales , no cabe actualizar el valor de adquisición de tales terrenos conforme al Índice de Precios al Consumo o conforme a algún otro mecanismo de corrección de la inflación. (La cursiva es nuestra).

Sexto.

Llegados a este punto, no apreciamos indefensión material para el demandante como consecuencia de la inclusión en el expediente administrativo del Informe de la Registradora de la Propiedad pues la actora ha tenido pleno conocimiento de su contenido y por tanto de las razones de la decisión desestimatoria de la Administración antes de presentar demanda, en la que ha podido criticar las bases en que se funda con clara exposición de todos los elementos necesarios, aunque, según la sentencia de instancia, sin conseguir desvirtuar su contenido.

A continuación se alega que la Registradora de la Propiedad debió abstenerse de intervenir en el procedimiento administrativo al estar incurso en una de las causas de abstención previstas en el artículo 23 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, cual es la de "tener interés personal en el asunto de que se trate". Alega el apelante que la Registradora de la Propiedad de Alcalá de Guadaíra actúa también en la condición de titular de la Oficina Liquidadora de dicha localidad perteneciente a la Gerencia Provincial de Sevilla de la Agencia Tributaria de Andalucía y como consecuencia del "Convenio de colaboración, de fecha 5 de febrero de 2015, aprobado por acuerdo adoptado por el Pleno del Ayuntamiento de Alcalá de Guadaíra, en sesión celebrada con carácter ordinario el día 18 de septiembre de 2014, punto 31º3 del orden del día (Nº expediente 7748-2/2014)", y que en virtud de la estipulación que regula el régimen retributivo variable, apartado 2.- B de la cláusula Tercera, la Registradora percibirá "un importe equivalente al porcentaje según la escala que se dirá, de la recaudación total ingresada por dicho impuesto"; y que en aplicación de dicha escala y de la cuantía que representa la liquidación objeto de este procedimiento, la Sra. Registradora percibiría una retribución variable que sobrepasaría los 10.500 euros, por lo cual, queda acreditado de forma evidente, ostensible y patente que la autora del Informe tiene un notorio y directo interés personal en dicho asunto, de forma que la objetividad e independencia con la que debe actuar en el procedimiento administrativo puede quedar en entredicho.

El motivo debe ser rechazado, en primer lugar porque de admitirse el criterio del actor un Registrador de la Propiedad no podría intervenir no solo en este procedimiento tributario sino en ninguno, cuando en realidad pueden ejercer funciones de liquidadores de tributos pues le vienen atribuidas actualmente por Convenio de 2 de enero de 2020 con la Agencia Tributaria de Andalucía y anteriormente en Convenio de 1999, los cuales establecieron un sistema de determinación de honorarios para los titulares de los Registros de la Propiedad en función del trabajo efectivamente realizado; en segundo lugar y respecto a su competencia para emitir el cuestionado informe, el apartado III de la Cláusula Segunda del Convenio de Colaboración con el Ayuntamiento de Alcalá de Guadaíra establece que "Trimestralmente se realizará un informe explicativo de las actuaciones de gestión y liquidación en dicho trimestre por parte del Registro de la Propiedad y un informe del total recaudado por el Impuesto, tanto en periodo voluntario, ejecutivo o de apremio, por parte del Ayuntamiento de Alcalá de Guadaíra. Dichos informes serán remitidos respectivamente dentro de los tres días siguientes a la finalización de cada trimestre a las cuentas de correo electrónico que designen a estos efectos ambas partes."

Alega el apelante que ese informe tiene por objeto dar cuenta al Ayuntamiento con periodicidad trimestral de las actuaciones ordinarias de gestión y recaudación efectuadas por el Registro en relación con el IIVTNU, pero, en ningún caso, tiene por objeto tratar de justificar la existencia o no de una plusvalía respecto de una concreta operación de transmisión declarada a efectos del impuesto municipal. No obstante, y a los efectos que aquí interesan cual es la existencia o no de un incremento de valor derivado de una transmisión, no vemos diferencia alguna entre la emisión de un informe periódico trimestral y un informe concreto en relación a una determinada actuación de gestión y liquidación que en su momento va a estar incluida en aquel informe trimestral con el mismo contenido y resultado. En definitiva, entendemos que no existe causa de abstención al estar amparada la actuación de la Registradora de la Propiedad en un Convenio de Colaboración con la Agencia Tributaria de Andalucía y en el Convenio de Colaboración con la Corporación Local demandada, no apreciándose ningún tipo de "interés personal" en el asunto, entendido como beneficio o provecho propio.

Séptimo.

Continuando con el Informe que sirve de fundamento a la desestimación de la demanda, la apelante alega que adolece de numerosas irregularidades al basarse en una modificación legislativa actualmente en trámite, y resultar desorbitada la valoración que se cifra en 4.366.821,64 euros, por cuanto el valor real, a efectos fiscales, debe necesariamente coincidir con el valor de transmisión consignado en la escritura de compraventa sin que proceda ulterior comprobación de valores, todo ello por aplicación de lo dispuesto en el artículo 46.5 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos, de manera que al tratarse de la enajenación de un activo llevada a cabo en la fase de liquidación concursal de la entidad ARTES GRÁFICAS GANDOLFO, S.A. en liquidación, el valor dicha operación no puede ser comprobada a efectos del ITP, el AJD y OS; que dicho procedimiento de comprobación de valores nunca ha existido y que el método utilizado es inidóneo conforme a la STS de 23 de mayo de 2018.

Vamos a analizar la cuestión planteada conforme a la normativa actual y jurisprudencia del Tribunal Supremo, prescindiendo de las Normativas Forales y Propuesta de Modificación de la LRHL. Los datos fácticos de los que hemos de partir son los valores contenidos en la escritura pública de adquisición, 1.202.024,21 euros; el valor consignado en la escritura pública de compraventa y cancelación de hipoteca autorizada el 29 de diciembre de 2016 y aprobado por el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Sevilla en el concurso 170/2012, ascendente a 1.297.962,50 euros; el valor catastral del inmueble en el año 2016, 3.425.731,46 euros; y el valor establecido en el Plan de Liquidación elaborado por la Administración concursal: 3.686.256 euros. Comenzando por este último, afirma el apelante que el único valor real que puede tomarse como referencia a efectos de determinar si ha existido un incremento real es el precio consignado en la Escritura de Compraventa de 29 de diciembre de 2016. Ciertamente

pero a efectos del ITP el artículo 46.5 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos que establece que "Se considerará que el valor fijado en las resoluciones del juez del concurso para los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor real,..."; por tal razón, en el modelo de autoliquidación de este impuesto se consignó como base imponible o valor declarado 1.297.962,50 euros. Al hilo de lo expuesto, aún cuando partimos de que el precio de venta es superior al de adquisición lo cierto es que el precio de la venta se encuentra amparado por un procedimiento concursal lo que implica que la transmisión se efectuó con la necesaria autorización judicial, circunstancia que ofrece mayores garantías en relación a esta transmisión de la propiedad de que no existe divergencia entre precio escriturado y el real.

Por las mismas razones no cabe dar prevalencia al valor catastral de la finca al tiempo de la venta, como elemento probatorio del Ayuntamiento para justificar el aumento de valor de la finca, sobre el valor de la escritura de venta aprobada judicialmente. En definitiva, hemos de estar al precio consignado en las indicadas escrituras de adquisición y transmisión, luego habría incremento de valor y por tanto hecho imponible.

Octavo.

No obstante lo expuesto en el fundamento anterior, en nuestro caso ni la autoliquidación era firme, ni se ha pronunciado el Ayuntamiento acerca de la solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana ("IIVTNU") y devolución de ingresos indebidos, presentada por la actora el 13 de febrero de 2018, ante el Servicio de Gestión Tributaria y Recaudatoria Municipal (ARCA) del Excmo. Ayuntamiento de Alcalá de Guadaíra, por lo que resulta aplicable la doctrina constitucional relatada en el fundamento jurídico segundo a la que hay que adicionar por su trascendencia en el supuesto aquí contemplado la contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 126/2019, de 31 de octubre, la cual considera inconstitucional el gravamen del incremento acreditado del valor del terreno de naturaleza urbana transmitido, cuando la cuota tributaria resultante es superior a este aumento de valor, afirmando que la existencia de una cuota tributaria superior al beneficio efectivamente obtenido por el contribuyente supone el gravamen de una renta inexistente, lo que resulta contrario a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad de los tributos. Dicha sentencia concluye en la inconstitucionalidad de la regulación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer supere el incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente, respecto de los artículos 107 y 108 TRLHL.

Asimismo la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2020 expresó que "...Esos artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL deberán ser inaplicados como inconstitucionales cuando, mediante prueba practicada por el sujeto pasivo, jurídicamente idónea y eficaz para acreditar la evolución realmente experimentada por el valor del concreto suelo a que vaya referido el gravamen, se haya constatado cuál ha sido el incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente; y la determinación de la base imponible, efectuada según lo dispuesto en ese mencionado artículo 107, conduzca al resultado de una cuota a satisfacer superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Y la consecuencia de la inaplicación derivada de esa específica inconstitucionalidad será que la cuota exigible al contribuyente no podrá ser superior a ese incremento patrimonial realmente obtenido que haya quedado acreditado."

Conforme a lo expuesto anteriormente, y a tenor de las escrituras de adquisición y transmisión se habría producido un incremento de valor en el inmueble transmitido que sería la diferencia entre 1.297.962,50 como precio de la venta y 1.202.024,21 euros como valor de la transmisión: es decir, 95.938,29 euros. Recordemos que la cuota tributaria ascendió a 420.280,37 euros partiendo de una plusvalía de 582.818,38 euros conforme a los valores teóricos del suelo (799.302,94 € - 216.484,56 €). De ahí que en directa aplicación de la expresada doctrina constitucional podemos afirmar que se han vulnerado los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad pues el gravamen que se aplica al incremento de valor de los terrenos es 4,38073606 veces superior a la hipotética plusvalía producida, es decir, más de un 400% vulnerándose con ello el artículo 31.1 CE, de manera que procederá por aplicación de la referida STC estimar el recurso de apelación revocando la sentencia de instancia, y estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto.

Noveno.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la estimación del recurso de apelación impide un pronunciamiento condenatorio en materia de costas.

Vistos los preceptos legales citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

1º Estimar el recurso de apelación interpuesto por la entidad GRÁFICAS MORÓN S.L., representada por la Procuradora Doña Rosa Mata Tejero contra la Sentencia de 5 de marzo de 2020, dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 5 de Sevilla, la cual se revoca.

2º Estimar el recurso contencioso-administrativo, contra el acto presunto impugnado, que se anula por no resultar ajustado a Derecho, con las consecuencias inherentes a tal declaración.

3º Sin imposición de las costas en ninguna de las instancias.

Contra esta sentencia cabe preparar recurso de casación por escrito ante esta Sala en plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la presente resolución, en los términos y con las exigencias contenidas en el artículo 86 y ss. LJCA.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará en legal forma a las partes, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.